



O PRÍNCIPIO DA INTERVENÇÃO MINIMA E A DEFINIÇÃO DA CONTUMÁCIA NO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL DO ARTIGO 2º, II, DA LEI 8.137/90 - UMA ANÁLISE DO RHC 163.344 DO STF

THE PRINCIPLE OF MINIMUM INTERVENTION AND THE DEFINITION OF CONTUMACY IN THE CRIME OF TAX EVASION OF ARTICLE 2, II, OF LAW 8,137/90 - AN ANALYSIS OF RHC 163,344 OF THE STF

Alberto Jorge Correia de Barros Lima¹

Paula Renata Silva Cabral²

RESUMO: A diferenciação entre infração meramente tributária e crime tributário é assunto frequente em debates doutrinários no pertinente à aplicação do art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90. Isso porque em caso de tributo de arrecadação própria declarado e não pago há controvérsias de como se configura o comportamento: mera inadimplência ou crime de sonegação. A decisão do Supremo Tribunal Federal no RHC 163.334 fixou o parâmetro de que para conformação desse tipo penal é necessário que haja o inadimplemento contumaz, de forma que não basta um único inadimplemento para caracterizar a conduta típica, entendimento reforçado pela decisão Superior Tribunal de Justiça no REsp 1867.109. A questão é, pois, quando considerar que o sujeito passivo reiteradamente deixou de recolher tributos para caracterização do tipo penal. A questão deve ser resolvida observada a imposição do princípio constitucional penal da intervenção mínima e, consequentemente, o grau de ofensa ao bem jurídico protegido.

PALAVRAS-CHAVE: infração tributária; crime tributário; crime tributário e contumácia; intervenção mínima; bem jurídico.

¹ Doutor e Mestre em Direito Penal pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE; Professor Adjunto de Direito Penal Constitucional e Direito Penal do Mestrado e da Graduação em Direito da Faculdade de Direito - FDA da Universidade Federal de Alagoas - UFAL; Coordenador Geral e Professor da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas - ESMAL; Juiz de Direito Titular da 17ª Vara Cível de Maceió (Fazenda Pública Estadual). E-mail: albertobarroslima@yahoo.com.br.

² Advogada Tributarista. Mestranda em Direito pela Faculdade de Direito - FDA da Universidade Federal de Alagoas – UFAL.

ABSTRACT: The differentiation between a purely tax infraction and a tax crime is a frequent subject in doctrinal debates regarding the application of art. 2º, item II, of the Federal Law nº 8.137/90. It happens because in the case of self-collected taxes which are declared and not paid, there are controversies on how the behavior is defined: mere default or crime of tax evasion. The decision of the Supremo Tribunal Federal in RHC 163.334 established the parameter that, in order to conform to this criminal type, there must be persistent non-compliance, so that a single non-compliance is not enough to characterize typical criminal conduct, this very same precedent was reinforced by the Superior Court of Justice on the decision that took place in REsp 1.867.109. The question is, therefore, when to consider that the taxpayer repeatedly failed to collect taxes to characterize in order to consider it a crime. The issue must be resolved by observing the imposition of the criminal constitutional principle of minimum intervention and, consequently, the degree of offense to the protected legal asset.

KEYWORDS: tax infraction; tax crime; tax crime and contumacy; minimum intervention; legal good.

1 INTRODUÇÃO

A Lei dos Crimes Contra Ordem Tributária, desde sua edição, trouxe, então, novas hipóteses, ampliando os tipos penais e recrudescendo as penas, buscando reforçar a finalidade preventiva e repressiva em relação aos crimes de sonegação fiscal.

O recrudescimento, ao nosso sentir, se justifica pela importância do bem jurídico tutelado: as finanças públicas e a própria manutenção do Estado, já que a correta arrecadação está diretamente relacionada a satisfação das necessidades públicas. Assim, os crimes contra ordem tributária atingem não só o indivíduo, mas toda a coletividade.

Contudo, há, ainda, dificuldades práticas ao diferenciar a infração meramente tributária do crime tributário (delito fiscal), já que o dolo nem sempre é elemento preponderante para caracterizar a primeira ou é possível identificar o resultado.

Entretanto, o presente artigo pretende analisar especificação havida para a hipótese tratada no RHC 163.334 SC do Supremo Tribunal Federal – STF e no REsp 1867109 SC do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Em ambos os julgados a especificação é pertinente a declaração de ICMS à Receita e o não recolhimento do referido tributo, podendo ter como consequência o enquadramento no art. 2º, II da Lei nº 8.137/90, desde que haja, segundo os pretórios, contumácia.

Retirando a questão da contumácia, que aqui será analisada, a configuração do crime do artigo 2º, II da Lei nº 8.137/90 para o não pagamento dos débitos declarados relativos ao ICMS sempre foi polêmica na doutrina (vide, por todos, COSTA JR. E DENARI, 2000, p. 137). O mero inadimplemento não constituiria somente uma infração tributária?

O artigo tenciona esclarecer, todavia, o que é a contumácia, interpretando os fundamentos dos julgados do STF e do STJ.

Para essa análise se faz necessário o estudo do bem jurídico a ser protegido nos crimes contra ordem tributária. Essa questão em si já seria demasiado complexa se enveredássemos, aqui, pela discussão proposta pelo funcionalismo penal, especialmente a visão da corrente mais radical que retira a importância do bem jurídico. Não é o objeto do trabalho, todavia. Nestas linhas discorreremos partindo do pressuposto da validade da teoria do bem jurídico e ingressando, tão só, na diversidade nela existente em relação ao Direito Penal Tributário cuja doutrina posiciona-se por uma posição patrimonialista, funcionalista ou eclética.

Ao tratar da infração meramente tributária, diferenciando-a do crime tributário e, principalmente, do significado da contumácia, o trabalho proposto passa, necessariamente, pela imposição do princípio constitucional penal da Intervenção Mínima.

2 INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA E CRIME TRIBUTÁRIO: A NECESSÁRIA DIFERENCIACÃO

A infração tributária pode ser conceituada como a violação de normas jurídicas que estabelecem as obrigações substanciais e formais, disciplinadas pelas leis administrativas havendo certa discussão sobre a sua natureza jurídica (VILLEGAS, 1974, p. 100).

Há divergências sobre a teoria do tipo e a teoria do ilícito, com significativas consequências práticas na delimitação do crime e na exigência dos indícios mínimos de materialidade para o ajuizamento da ação penal (RUIVO, 2018, p. 59).

Algumas diferenciações devem ser procedidas nessa temática para chegarmos a um certo consenso. A primeira assertiva a ser consolidada é que delito ou crime não se confunde com infração tributária, como cediço, e, mais importante, a diferenciação entre eles não se dá pela quantidade ou qualidade da pena, muito menos, tão só, pelo elemento subjetivo (dolo, culpa).

Entende-se que as infrações tributárias são violações de normas jurídicas que estabelecem obrigações tributárias, elas possuem, assim, um caráter de transgressão que perturba, meramente, a ordem da atividade administrativa (VILLEGAS, 1974, p. 87).

Já o delito ou crime tributário é uma infração penal que tem como objeto o ataque aos direitos individuais e/ou sociais. Neste caso, a gravidade é maior e, inclusive, por isso se justifica a atuação do Direito Penal.

A ilicitude, evidentemente, é uma categoria sistemática comum a todos os ramos do Direito, mas o delito representa uma ofensa a um ou vários bens jurídicos – ao menos para maioria da doutrina importante brasileira (BITENCOURT, 2013, p. 29) – que não pode ser caracterizado, na hipótese, como ocorrência de mera infração de dever.

Na verdade, a diferenciação proposta ocorre, rigorosamente, pela essência da transgressão. Fixada essa premissa, percebe-se que a proteção penal ao bem jurídico tutelado implica na sua dignidade (= importância maior) para o indivíduo e a própria coletividade.

Note-se que, consoante o Código Tributário Nacional – CTN, nas infrações tributárias propriamente ditas, é possível destacar o dolo, a fraude ou a simulação³ na conduta do agente, embora, a responsabilidade por infrações tributárias independam da intenção, inclusive da natureza e extensão dos efeitos do ato⁴, porém, em caso de dúvida quanto a capitulação, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado⁵. Já nos crimes tributários o dolo é imprescindível (COSTA JR. e DENARI, 2000, p. 111).

A Lei nº 8.137/90, ao seu turno, elencou algumas hipóteses nos seus artigos primeiro e segundo criminalizando condutas⁶ de omissão, fraude, falsificação, ausência de fornecimento de documentos, de recolhimento, entre outros, que de certa forma guardam semelhança com o disciplinamento do CTN.

³ Vide art.149, inciso VII - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

⁴ Artigo 136 do Código Tributário Nacional.

⁵ Artigo 112 do Código Tributário Nacional.

⁶ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuto, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

As exemplificações acima são trazidas, não só, para firmar, como já registrado, a diferenciação entre crimes tributários e infrações meramente tributárias que não constituam o delito, como, também, para destacar a necessidade de que essa diferenciação perpassa pelo princípio constitucional penal da intervenção mínima.

Dois exemplos, correlatos, na jurisprudência das Cortes de superposição, como mencionado, serão agora analisados.

O Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento do RHC 163.334 em dezembro de 2019⁷, compreendeu que o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixar de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, no REsp 1867109⁸, em agosto de 2020, estabeleceu que a falta de recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

⁷ Direito penal. Recurso em Habeas Corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. 2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos. 3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA. 4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito. 5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro modus operandi do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. 6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc. 7. Recurso desprovido. 8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. (STF - RHC: 163334 SC 0106798-35.2017.3.00.0000, Relator: ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 18/12/2019, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 13/11/2020).

⁸ AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. TESE DE AFRONTA AOS ARTS. 332 E 1.022 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOVAÇÃO NO AGRAVO INTERNO. DESCABIMENTO. ALEGAÇÃO DE AFRONTA A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. INVIABILIDADE DE ANÁLISE NA VIA DO RECURSO ESPECIAL. INÉPCIA DA DENÚNCIA. SENTENÇA CONDENATÓRIA. SUPERVENIÊNCIA. QUESTÃO PREJUDICADA. DOLO ESPECÍFICO. DESNECESSIDADE. TESES DE INEXISTÊNCIA DE DOLO E INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. INVERSÃO DO JULGADO. SÚMULA N. 7 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. ART. 2.º, INCISO II, DA LEI N. 8.137/90. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS. TIPICIDADE DA CONDUTA. NECESSÁRIO COMPROVAR TAMBÉM A CONTUMÁCIA. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PLASMADO NO RHC N. 16334/SC. CONDUTA QUE SE RESTRINGIU AO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO A UM MÊS (NOVEMBRO/2016). ATIPICIDADE RECONHECIDA. PRECEDENTE. AGRAVO REGIMENTAL PARCIALMENTE PROVÍDO.1. A tese de afronta aos arts. 332 e 1.022 do Código de Processo Civil, não foi suscitada no recurso especial, constituindo inovação recursal, descabida no âmbito do recurso interno, pela preclusão consumativa. 2. Quanto à apontada

- ICMS em operações próprias, quando não contumaz, não configura comportamento criminoso.

Em ambos os casos a empresa teria escrito regularmente a apuração do valor do ICMS devido nos livros fiscais, sem que tenham adimplido a obrigação tributária relativa, gerando um débito que, em tese, envolveria questão de tributo declarado.

Em análise ao raciocínio utilizado, o comerciante repassa o custo do ICMS no preço do imposto ao consumidor, que é o sujeito passivo de fato por arcar com o pagamento do tributo, assim o dinheiro dos cofres públicos apenas transita pela contabilidade do contribuinte, que está obrigado a repassá-lo ao Fisco, classificando o fato como o disposto art. 2º, II, da lei 8.137/1990⁹, quando não há o repasse e o contribuinte demonstra dolo no ato de não pagar o que deve, mesmo estando o ICMS devidamente declarado.

Esse delito é omissivo puro, não exigindo o tipo a ocorrência de resultado. O dano, portanto, é pressuposto, havendo, aqui, segundo alguns autores, a proteção ao dever de lealdade e veracidade do contribuinte para com o Fisco (KALACHE, 2007, p. 169).

O que sobressai na questão é a diversidade de tributos. Com efeito, antes vigorou o entendimento de que só restaria caracterizado o tipo penal em tributos indiretos, como o ICMS, exclusivamente nos casos de substituição tributária ou de impostos retidos na fonte. Pois nessa hipótese, em que o substituto vende para o substituído (contribuinte), esse valor é embutido nas operações seguintes¹⁰, então o tributo devido em toda a cadeia de circulação da mercadoria é

contrariedade ao art. 5.º, incisos II, XXXIX, XLVI, LIV e LV, da Constituição da República, não incumbe ao Superior Tribunal de Justiça, nem mesmo para fins de prequestionamento, examinar supostas ofensas a dispositivos constitucionais, sob pena de usurpação da competência atribuída pelo texto constitucional ao Supremo Tribunal Federal. 3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que a superveniência da sentença torna superada a tese de inépcia da denúncia. 4. Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, para o delito previsto no inciso II do art. 2.º da Lei n. 8.137/80, não há exigência de dolo específico, mas apenas genérico para a configuração da conduta delitiva. 5. Para se alcançar conclusão distinta daquela esposada pela Corte a quo, no tocante à alegada inexistência de dolo na conduta, seria imprensíndivel o revolvimento dos fatos e provas acostados ao caderno processual, desiderado esse inviável na via estreita do apelo nobre, a teor da Súmula n. 07/STJ. 6. A modificação do julgado, de modo a fazer incidir na hipótese a citada excludente de ilicitude, implicaria reexame do conjunto fático-probatório acostado aos autos, o que encontra óbice na Súmula n. 7 do Superior Tribunal de Justiça. 7. A Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do HC n. 399.109/SC, pacificou o entendimento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é fato típico. 8. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RHC n. 163.334/SC, cujo acórdão ainda está pendente de publicação, fixou a seguinte tese jurídica: "O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei n° 8.137/1990". 9. Na hipótese dos autos, portanto, inafastável a conclusão de que, conquanto o fato deletério atribuído ao ora Agravante, a princípio se subsuma à figura penal antes mencionada, a ausência de contumácia – o débito com o fisco se refere a tão somente 1 (um) mês –, conduz ao reconhecimento da atipicidade da conduta e, por conseguinte, à absolvição do Réu com esteio no inciso III do art. 386 do Código de Processo Penal. 10. Agravo regimental parcialmente provido para absolver o Réu.

⁹ Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [...] II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

¹⁰ STJ, HC nº 399.109.

recolhido por único responsável tributário e cobrado da cadeia posterior por meio do preço do produto, sendo o substituto devedor do imposto por fato gerador praticado por outro, devido a definição legal (SCHOUERI, 2021, p. 152).

Nessa cadeia por uma questão de conveniência arrecadatória, um terceiro se inseriria na relação fisco e contribuinte, se responsabilizando pelo pagamento antecipado do tributo e, só estes poderiam reter o valor do real contribuinte substituído e não o repassar aos cofres públicos, apropriando-se do numerário.¹¹

Por outro lado, nos casos em que a obrigação tributária fosse descumprida pelo próprio contribuinte relacionado diretamente ao fato gerador, o tipo penal não incidiria, restando caracterizada, tão só, infração tributária por inadimplemento¹².

Voltando ao REsp 1867109, o STJ, nele compreendeu – não poderia ser diferente –, que a tese fixada pelo STF carece firmar que para além da sonegação de valores, exista a contumácia, caracterizada no caso do recurso, observado o período de um mês¹³.

O tipo penal (2º, inciso II da Lei 8.137/90), entretanto não prevê conduta contumaz para sua caracterização. Aliás, mudando o que tem que ser mudado, não há essa previsão, também, para os crimes contra o patrimônio que, assim, independem da quantidade de vezes que ocorra o comportamento.

A questão portanto não se resume a conduta, mas a habitualidade, na esteira da construção jurisprudencial acima reportada. O problema é a compreensão da habitualidade em cada caso. Qual seria a quantidade de vezes para caracterizá-la como crime?

O Ministro Barroso¹⁴ já fez ver que a incidência do Direito Penal na esfera tributária deva ser a exceção, e não a regra e na intersecção entre Direito Penal e Direito Tributário, o mero inadimplemento tributário não deve ser considerado fato típico criminal. Para que se

¹¹ STJ, REsp nº 1.454.184-MG.

¹² STJ, RHC nº 36.162-SC. Tratando de ICMS próprio e declarado haveria apenas ilícito cível. TJSP, Ap. Crim. nº 0000026-94.2012.8.26.0125. O objeto do crime só poderia incidir sobre valores de terceiros para configurar o delito.

¹³ De notar que, em análise anterior, a mesma corte, no REsp 1.852.129/SC, Rel. Ministro Sebastião Reis Júnior, Sexta Turma, julgado em 16/06/2020, a ausência de contumácia foi reconhecida por período de tempo de quatro meses, inexistindo menção à reiteração.

¹⁴ Em seu voto no RHC 163.334 SC STF o Ministro demonstra sua visão do Direito Penal como sério, igualitário e moderado. “Sério significa que sua aplicação deve ser efetiva para que possa dissuadir as pessoas de praticarem condutas delituosas, igualitário significa que a aplicação da lei não deve distinguir entre ricos e pobres, poderosos e comuns e moderado significa que se deve evitar a expansão desmedida de seu alcance, seja pelo excesso de tipificações, seja pelo exacerbamento de penas”. Ele considera que a incidência do Direito Penal na esfera tributária deva ser a exceção, e não a regra. Porém, não acredita que os crimes tributários sejam de pouca importância. Pelo contrário, sinaliza sua relevância notadamente por terem o potencial de privar o Estado de recursos para acudir as carências da sociedade brasileira.

reconheça a tipicidade criminal de determinada conduta em matéria tributária, é necessário que haja um nível de reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.

Para resolver os problemas em espeque, da diferença entre infração tributária e crimes fiscais e, mais destacadamente, do que deve ser compreendido por contumácia, consoante dicção empregada nos julgados, propõe-se a análise do bem jurídico tutelado e a imposição do princípio constitucional penal da intervenção mínima.

3 O BEM JURÍDICO-PENAL COMO LIMITE MATERIAL À INTERVENÇÃO PENAL

O reconhecimento do bem jurídico é imprescindível para apontar a modalidade da ofensa, momento consumativo do crime (RUIVO, 2018, p. 68), bem como marco importante no debate do alcance e aplicabilidade dos crimes tributários.

Não há uma unanimidade na identificação do bem jurídico tutelado em crimes de sonegação fiscal, o que por vezes traz dificuldades no estabelecimento de certos parâmetros. Marcelo Ruivo identifica quatro hipóteses ((RUIVO, 2018, p. 64-74) de definição: ordem tributária, integridade ao erário ou Fazenda Pública, arrecadação, receita e verdade informacional.

Contudo, comprehende-se, frente a semelhanças e abstrações de algumas das hipóteses suscitadas, que podemos reduzir para três hipóteses: Arrecadação (teoria patrimonialista), Ordem tributária (teoria funcionalista) e eclética.

Quando falamos em Ordem Tributária envolvemos, inevitavelmente, a verdade informacional e integridade ao erário. Pois se trata de entendimento que faz referência à previsão constitucional da ordem econômico-financeira (CF, art. 170) e caracteriza-se como um conceito mais amplo do que a arrecadação, por ser um conjunto organizado de valores, conceitos, princípios e finalidades, constitucionais.

Assim, considera-se essencial na formulação da teoria do bem jurídico-penal tributário as diversas funções desempenhadas pelo tributo no Estado Social e Democrático de Direito. Os adeptos desta teoria perseguem um bem jurídico que consiga conjugar as funções financeira, social e político-econômica desempenhadas pela espécie tributária (SISTI e TEIXEIRA, 2023, p. 6).

Considera-se como bem jurídico tutelado pelo Direito Penal o próprio sistema tributário, concernente à correta arrecadação, à justa distribuição dos ônus sociais e à direção

econômica implantada pelo Estado na sua função de intervenção na economia e conformação do mercado a certos parâmetros constitucionais (SISTI e TEIXEIRA, 2023, p. 7) .

A arrecadação é pertinente a defesa da tutela estatal é a obtenção de receitas e o resguardo patrimonial em si, independente da sua finalidade ou destinação, buscando ressaltar valores como a justiça fiscal.

Segundo essa correta visão, não se trataria de lesões a um patrimônio individualmente considerado, mas a interesses transindividuais relacionados com a atuação econômica e social do Estado.

Note-se, nessa linha argumentativa, que os governados possuem apenas um interesse jurídico mediato em que seja prestado colaboração tributária, tendente a fornecer ao Estado, no desenvolvimento normal de sua ação, os meios suficientes para defender os direitos individuais e sociais sobre os quais governados têm interesse jurídico imediato (VILLEGAS, 1974, p. 105).

Já é possível consignar, pois, que a fraude fiscal não é criminalizada por atacar as regras e os procedimento de arrecadação tributária, todavia por lesar o valor social que as normas tributárias pretendem assegurar (RUIVO, 2018, p.69). A justificativa para o bem jurídico tutelado nos crimes tributários relaciona-se com o dever fundamental de pagar tributos, em uma conjugação das teorias funcionais e patrimoniais, estabelecido o dever de solidariedade derivado da capacidade contributiva e do tributo como necessário para efetivação de direitos sociais.

A corrente denominada eclética considera os aspectos sociais e econômicos, estabelecendo que a função social dos tributos configuraria o bem jurídico “imaterial” protegido, sendo o patrimônio público o bem jurídico imediato, o qual seria analisado para fins de tipificação da conduta apontada como criminosa (RODRIGUES, 2013, p. 153).

Afastar a função social do tributo ou, mesmo, a relevância da arrecadação não se coaduna com qualquer teoria séria sobre o bem jurídico a ser protegido nos crimes tributários. É evidente, entretanto, que a arrecadação se relaciona, sempre, ao dever de suprir as necessidades públicas e a manutenção das funções do estado.

As conclusões acima encaminham para o princípio constitucional penal da intervenção mínima como norte impositivo a separar infrações administrativas-tributárias das infrações penais.

O princípio reportando, embora não expresso na Lei Magna brasileira, decorre do liberalismo clássico que propugnava por uma sensível diminuição da interferência do estado na liberdade individual e hoje resta intradogmatizado na Carta Federal como corolário do princípio da proporcionalidade que perpassa toda a Constituição, dos princípios da dignidade humana e

do bem de todos (CF, art. 1º, III e 3º, IV) e da cláusula constitucional de abertura do art. 5º, §2º, impedindo juízes (na interpretação) e, notadamente, legisladores a produção desordenada de tipificações penais (BARROS LIMA, 2012, p. 57).

O princípio impõe aos legisladores uma contenção na criação de tipos penais e aos juízes restrição material interpretativa, isso porque não se pode permitir a criminalização de comportamentos arbitrariamente, mesmo em prol de interesses gerais de uma pretensa maioria, só podendo haver criminalização quando restar clara a dignidade do bem jurídico (de relevância constitucional), sejam eles individuais, coletivos ou difusos (BARROS LIMA, 2012, p. 57-8).

A intervenção mínima funciona, pois, como uma imposição de conteúdo que impede a criminalização quando não haja referência constitucional criminalizadora exclusiva a bem jurídico, obstruindo a construção do delito por mera infração de um dever.

Nos dois julgados abordados no presente artigo, tanto no do STF, quanto no do STJ, a arrecadação e a ordem tributárias foram prejudicadas pela atitude do contribuinte de declarar e deixar de recolher o tributo, contudo a ausência de contumácia na interpretação destes tribunais, descharacterizam o crime.

Essa interpretação decorre do entendimento de que a delimitação dos bens jurídicos pode ser realizada por meio de critérios negativos fundada no princípio da intervenção mínima e da sua decorrente função de exclusiva proteção aos bens jurídicos, cuja aplicação criteriosa pode confirmar ou refutar a existência de um bem, ou a qualidade jurídico-penal de determinado bem (BIANCHINI, 2002, p. 42).

Na interpretação dos tribunais de superposição, desta maneira, declarar e deixar de recolher, na hipótese delimitada, o tributo referido não configura crime e não configura, essa é a explicação mais consentânea, pela imposição do princípio da intervenção mínima.

É que, no caso, não obstante a dignidade do bem jurídico, a ausência de habitualidade descharacteriza ofensa grave ao bem que se pretende tutelar. A dupla seletividade do princípio constitucional penal da intervenção mínima, não só impõe ao legislador, para o fabrico de normas criminalizadoras, a importância do bem, mas, também, a gravidade da ofensa. Ao juiz, na hipótese a ele apresentada, cabe, nesse caso, também a aferição, tanto para verificação da insignificância do comportamento, quanto para, na linha da própria insignificância, todavia com a abertura maior, verificar a existência de gravidade mínima em certos contextos como o presente.

É função do juiz, pois, além de pleno conhecimento das normas legais, realizar a sua adequada subsunção ao caso concreto, estabelecendo limites da sua incidência na hipótese a ele

apresentada em consonância com os princípios constitucionais penais, todos eles inclusive, os quais consubstanciam uma legalidade penal substancial.

De notar que a irradiação dos princípios referidos, aqui, especialmente, o princípio constitucional penal da intervenção mínima, limita e, de certo modo, impõe significados no processo interpretativo atribuído aos juízes, notadamente a partir da análise relativa à dignidade constitucional do bem jurídico e a intolerável forma de ofensa, de maneira a enxergar a resposta penal como a última possibilidade do ordenamento jurídico (BARROS LIMA, 2012, p. 62).

É evidente que se há outros mecanismos de solução do conflito o Direito Penal não pode vingar, cabendo no caso em questão, por exemplo, a resolução através dos mecanismos administrativos tributários, mais leves e que podem traduzir respostas aptas para prevenção e repressão do fato.

Ao colocar como parâmetro de aferição a tipicidade da conduta, adotou o julgador dos arrestos reportados importante mecanismo para separar a infração tributária dos crimes tributários. A habitualidade, aqui, deve ser compreendida como “contumácia”, vale dizer como clara demonstração do contribuinte de deliberada vontade de **não** recolher os tributos o que, como comportamento costumeiro, não se revela de uma única ou até de poucas vezes, mais, sim, por mais de uma vez, observado, entretanto, um período em que a insistência, a pertinácia na conduta omissiva indevida revela ofensa grave ao bem jurídico tutelado.

4 CONCLUSÃO

A infração meramente tributária e os crimes tributários, apesar de possuírem naturezas diferentes e conceitos que, na teoria, não se confundem, apresentam problemas de aplicação no caso concreto, em especial nas hipóteses em que o tributo é suportado pelo contribuinte de ICMS que declara e não paga. Mas os distingue especialmente a gravidade da ofensa ao bem jurídico protegido, a essência da transgressão. Claro que o elemento subjetivo, embora possa estar presente, não é exigido na infração tributária.

O julgamento pelo Pretório Excelso do RHC 163.344-SC trouxe surpresas a doutrina que, num primeiro momento, apenas visualizou a possibilidade de criminalização por inadimplemento por dívida. Contudo, apesar das críticas, o julgado implementou importante parâmetro ao considerar a contumácia como elemento definidor da tipicidade/atipicidade da conduta. Não explorou com mais vagar, contudo, quais os limites para considerar a conduta como reiterada.

O bem jurídico protegido no crime de sonegação trazido pelo art. 2º da Lei nº 8.137/90 ultrapassa a arrecadação por si só, atingindo não só a verdade informacional, mas, sobretudo a própria proteção da ordem tributária, culminando com o dever de manutenção das necessidades fundamentais dos cidadãos.

O princípio da intervenção mínima é importante baliza no conceito de bem jurídico, não permitindo que condutas que não ofendam, efetivamente, a bem jurídico importante sejam penalizadas apenas pela mera subsunção formal do fato a norma.

A irradiação do princípio referido limita e, de certo modo, impõe significados no processo interpretativo atribuído aos juízes, notadamente a partir da análise relativa à dignidade constitucional do bem jurídico e a intolerável forma de ofensa, de maneira a enxergar a resposta penal como a última possibilidade do ordenamento jurídico

A contumácia, observado cada caso concreto, significa demonstração cristalina da conduta do contribuinte de não recolher os tributos, comportamento caracterizado como costumeiro, que não se revela de uma única ou até mesmo de poucas vezes – neste caso a inadimplência não tipifica o crime –, porém, sim, sempre por mais de uma vez, verificado, entretanto, um período em que a insistência, a pertinácia na conduta indevida revela ofensa grave ao bem jurídico tutelado perfazendo-se a tipicidade formal e material na esfera criminal.

REFERÊNCIAS

BARROS LIMA, Alberto Jorge C. de. **Direito penal constitucional**: a imposição dos princípios constitucionais penais. São Paulo: Saraiva, 2012.

BIANCHINI, Alice. **Pressupostos materiais mínimos da tutela penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BITENCOURT, Cesar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA JR., Paulo José da e DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2000.

KALACHE, Mauricio. **Crimes Tributário: Uma análise da Estrutura do Tipo Penal nos artigos 1º e 2º da Lei 8137/90**. Curitiba: Juruá, 2007.

RODRIGUES, Sávio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário**: legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.

RUIVO, Marcelo Almeida. **Criminalidade financeira**: contribuição à compreensão da gestão fraudulenta. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de Sonegação Fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). **Crime Contra a Ordem Tributária:** do Direito Tributário ao Direito Penal. São Paulo: Almedina, 2018.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo; CINTRA, Luiz Fernando Ulhôa. **Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria – comentários à nova jurisprudência.** Disponível em: <https://www.lacazmartins.com.br/publicacoes/criminalizacao-do-nao-pagamento-de-icms-em-operacao-propria-comentarios-a-nova-jurisprudencia/>. Acesso em: 24 jun. 2023.

SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. **Da legitimidade da intervenção penal na ordem tributária.** Revista Brasileira de Ciências Criminais.

Disponível em:

http://www.mppsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RBCCrim_n.117.05.PDF. Acesso em: 25 jun. 2023.

VILLEGRAS, Hector. **Direito Penal Tributário.** Resenha Tributária: EDUC, 1974.